



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**  
**ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**  
**ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**  
**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**  
**ΥΠΟΔ/ΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ**  
**ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Τμήμα Α8 - Επανεξέτασης**

**Ταχ. Δ/ση** : Εγνατία 45

**Ταχ. Κώδικας** : 546 30 Θεσσαλονίκη

**Τηλέφωνο** : 2313333267

**ΦΑΞ** : 2313333258

Θεσσαλονίκη, 24.10.16

Αριθμός απόφασης: 1295

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

θ. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β΄ 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ι. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β΄ 55/16-01-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... του ....., ΑΦΜ ..... κατά των με αριθμ. .... και ..... οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικών περιόδων 2004 και 2005 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

4. Τις με αριθμ. .... και ..... οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. οικ.ετών 2005 και 2006 (διαχειριστικών περιόδων 2004 και 2005 αντίστοιχα), των οποίων ζητείται η ακύρωση, και της οικείας έκθεσης ελέγχου .

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α8 της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ....., ΑΦΜ ..... η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμ. .... οριστική πράξη διορθωτικού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2004 - 31/12/2004 κύριος φόρος ποσού 783,35€ ,πλέον πρόσθετος φόρος 940,02, ήτοι συνολικού ποσού 1.723,37€ για την λήψη δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 10.750,00€ πλέον Φ.Π.Α. 1.935,00€.
- Με την με αριθμ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Ε. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος για το οικονομικό έτος 2006 ( διαχειριστική περίοδος 01/01/2005-31/12/2005) κύριος φόρος ποσού 3.724,53€, πλέον πρόσθετος φόρος 4.469,44, ήτοι συνολικού ποσού 8.193,97 €, για την λήψη δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 8.200,00 € πλέον ΦΠΑ 1.558,00€.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν βάσει της από ..... έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ....κατόπιν του υπ'αριθμ. ..../01.12.2014 δελτίου πληροφοριών της Δ.Ο.Υ ..... (μετά της σχετικής έκθεσης ελέγχου ΚΦΑΣ), σύμφωνα με το οποίο η επιχείρηση ..... με ΑΦΜ ..... εξέδωσε προς τρίτες επιχειρήσεις 416 φορολογικά στοιχεία για τα έτη 2004 και 2005, συνολικής αξίας 2.838.482,54€, εικονικά με υποκρυπτόμενο πρόσωπο τον ..... του ....., ΑΦΜ ..... για λογαριασμό της ....., ΑΦΜ ..... και 272 φορολογικά στοιχεία για τα έτη 2004, 2005 προς την επιχείρηση ..... εικονικά ως προς το σύνολο τους. Μεταξύ των επιχειρήσεων που είναι λήπτες φορολογικών στοιχείων της επιχείρησης ....., είναι και η ατομική επιχείρηση του ..... του ..... με ΑΦΜ .....

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τη ζήτηση και λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο της συναλλαγής για τα οικονομικά έτη 2005 και 2006 (διαχειριστικών περιόδων 2004 και 2005 αντίστοιχα), από την επιχείρηση ..... με ΑΦΜ ....., σε συνδυασμό με το γεγονός ότι η αξία αυτών σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα είναι μεγάλης έκτασης, (19,22% την χρήση 2004 και 10,09 την χρήση 2005), έκρινε τα βιβλία

της ελεγχόμενης επιχείρησης **ανακριβή** σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 2,4 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) και προσδιόρισε τα αποτελέσματα εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν. 2238/1994.

Σημειώνεται ότι ο προσφεύγων προσκόμισε στον έλεγχο την υπ' αριθμ. πρωτοκόλλου ...../23.09.2015 υπεύθυνη δήλωση σύμφωνα με την οποία απώλεσε τα στοιχεία της ατομικής του επιχείρησης των χρήσεων 2004 και 2005 για τις οποίες έχει κάνει αυτοπεραίωση σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου 3296/2004.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση των παραπάνω πράξεων **προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:**

- 1) Αόριστη και ανεπαρκή η αιτιολογία για την διάπραξη της αποδιδόμενης παράβασης.
- 2) Ανεπίτρεπτη και αντισυνταγματική η αντιστροφή του βάρους αποδείξεως.
- 3) Απαλλαγή του τελούστος σε καλή πίστη επιτηδεύματία- έλλειψη δόλου
- 4) Υπαρκτή συναλλαγή.
- 5) Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων .

**Ως προς τον πρώτο, δεύτερο, τρίτο και τέταρτο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής**

**Επειδή,** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ.4 του Ν.2523/97:Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό νομικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας » .

**Επειδή,** σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»

**Επειδή**, για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται πλέον η πρόθεση του κατηγορούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 285/2012 απόφαση του Στ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (και μάλιστα ανεξαρτήτως αν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα γνήσια), υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

**Επειδή**, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι **πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο**, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 506/08-02-2012)).

**Επειδή**, σύμφωνα με την απόφαση 1404/22.04.2015 απόφαση ΣΤΕ :Επιβάλλεται πρόστιμο για λήψη εικονικών τιμολογίων-Εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικότεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου. Εξάλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.

**Επειδή**, σύμφωνα με την 116/2013 απόφαση ΣΤΕ "όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή,

πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣΤΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010)...”.

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν.4174/2013: Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.

**Επειδή**, η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο, που εν προκειμένω αυτό δεν έγινε, και ως εκ τούτου, ο προσφεύγων δεν μπορεί να απαλλαχθεί γιατί δεν απέδειξε ότι είχε καλή πίστη κατά το χρόνο της συναλλαγής (ΣΤΕ 533/2013).

**Επειδή**, ο δόλος έχει εφαρμογή στο Αστικό Δίκαιο και στο Ποινικό Δίκαιο, αλλά έχει μεγαλύτερη σημασία στο Ποινικό Δίκαιο, γιατί είναι στοιχείο της υποκειμενικής υπόστασης του εγκλήματος και από την ύπαρξη του εξαρτάται η καταδίκη και η βαρύτητά της.

**Επειδή**, το πρόστιμο είναι κύρωση διοικητική και για την επιβολή του δεν απαιτείται, ούτε εξετάζεται η ύπαρξη δόλου (πρόθεσης), αλλά αρκεί μόνο η διαπίστωση της παράβασης, χωρίς να απαιτείται η συνδρομή της υποκειμενικής υπαιτιότητας εκ μέρους του υπόχρεου (Σ.τ.Ε. 2074/82).

**Επειδή**, σύμφωνα με την 195/2015 απόφαση του Αρείου Πάγου: Για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς, η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων, υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία. Σκοπός του δράστη για την απόκρυψη φορολογητέας ύλης δεν απαιτείται πλέον, ως πρόσθετο στοιχείο για τη θεμελίωση της υποκειμενικής υποστάσεως του εν λόγω εγκλήματος.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 του Ν.2690/1999 (ΚΩΔΙΚΑΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ) 1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης. 3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου .

**Επειδή**, το αρ. 64 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει ότι : Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό του φόρου.

**Επειδή**, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 28Ν 4174/13 : Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης (παράγρ.1). «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. **Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.** Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο (παράγραφος 2

**Επειδή**, σύμφωνα με τη θεωρία (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου*, 14<sup>η</sup> έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2011, σελ 174), η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της, β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου.

**Επειδή**, στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ., **δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου**, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανόμενων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕφΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου Φορολογικής Αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής Αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας.

**Επειδή**, στην υπό κρίση περίπτωση, στην από ..... έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ....που εδράζεται επί της από ..... έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. ...., βάσει της οποίας εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, περιλαμβάνονται όλες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, καθώς και οι ενέργειες που έγιναν και οδήγησαν τον έλεγχο στη διαπίστωση των παραβάσεων της προσφεύγουσας επιχείρησης. Συγκεκριμένα:

« Ο ..... και για λογαριασμό της εταιρείας « ..... με ΑΦΜ: ..... » (όπου διαχειριστής από 17/2/1997 έως 26-04-2005 ήταν ο ..... του ..... με ΑΦΜ: ..... και από 26-04-2005 και μετά ήταν ο ..... του ..... με ΑΦΜ: ..... ) ίδρυσαν προς ίδιο όφελος (υποκρυπτόμενοι), την ΕΙΚΟΝΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ του ..... ΤΟΥ .....αφού με τον τρόπο αυτό κατόρθωσαν να καρπωθούν τους αναλογούντες φόρους (Εισοδήματος και Φ.Π.Α) με τον ακόλουθο τρόπο:

Όπως προέκυψε και από τις ανωτέρω εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ ..... ο ..... και η εταιρεία ..... αναζητούσαν τρόπους για να τιμολογούν τις συναλλαγές τους σε τρίτα πρόσωπα και για το λόγω αυτό το 2004, ο ..... σύστησε την επιχείρηση του ..... (γι αυτό μπήκε και ως εγγυητής και κατέβαλε τα ενοίκια της επιχείρησης του ..... και για να αποκτήσει αρχικά νομιμοφάνεια την ενέταξε στην Γ' κατηγορία Βιβλίου, υπέβαλε χρεωστικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α για τους μήνες 8,9,11 του 2004 καταβάλλοντας μικρά ποσά (224,64, 341,05 και 1.314,87€), έτσι ώστε να έχει πολύ χρόνο στην διάθεση του προκειμένου να εκπληρώσει τον σκοπό του, αφού κάθε φορά που θεωρούσε στοιχεία στην Δ.Ο.Υ δεν αντιμετώπιζε κώλυμα θεώρησης αφού η επιχείρηση είχε υποβάλει μερικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α ή δήλωνε ότι η επιχείρηση είχε πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α κάθε φορά που θεωρούσε. Με τον τρόπο αυτό κατάφερε και θεώρησε από 25-05-2004 έως 28-04-2005 950 φορολογικά στοιχεία. Επίσης υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών για το έτος 2004.

Για να εμφανίζετε και στους ελέγχους ότι η επιχείρηση του ..... είναι υπαρκτή ελάμβανε εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς τους προμηθευτές της . Έτσι την χρήση 2004 εμφάνιζε πωλήσεις 2.298.922,00€ και αγορές 2.203.718,80€.

Αφού η επιχείρηση του ..... είχε αποκτήσει αρχικά νομιμοφάνεια άρχισε να εκδίδει προς την δικών του συμφερόντων εταιρεία « ..... με ΑΦΜ: .....» (αρχικά του υιού του ..... του ..... με ΑΦΜ: ..... στην οποία ήταν διαχειριστής έως 26-04-2005 και από 26-04-2005 και μετά ο ίδιος ) τιμολόγια αξίας 2.587.666,00€ την χρήση 2004-2005

Επίσης τιμολογώντας τα υλικά που παρήγαγε η ..... με ΑΦΜ: ..... στην εικονική επιχείρηση « .....» κέρδισε διπλά αφού και δεν αποδίδονταν οι φόροι μέσω της επιχείρησης του ..... αλλά ούτε και απο την ίδια.

Με βάση τα προαναφερόμενα τα ως άνω εμπλεκόμενα πρόσωπα ήτοι : 1) Ο ..... του ..... με ΑΦΜ ..... 2) ο ..... του ..... με ΑΦΜ ..... καθώς και 3) η εταιρεία ..... με ΑΦΜ ..... συνέστησαν εικονική επιχείρηση ..... διακινώντας μέσω αυτής τα προϊόντα της υποκρυπτόμενης επιχείρησης ..... ζημιώνοντας το Δημόσιο μη αποδίδοντας τους αναλογούντες φόρους Εισοδήματος και ΦΠΑ.

Συγκεκριμένα ο ..... του ..... εν γνώσει του και με σκοπό το Κέρδος προέβη στην έναρξη της επιχείρησης στο όνομά του (ήταν παρών κατά την έναρξη), γνωρίζοντας εκ των προτέρων ότι η ενέργεια του αυτή, ήταν παράνομη αφού όπως παραδέχεται στην δήλωσή του αποδέχθηκε και ελάμβανε από τον ..... το ποσό των 1.000,00-1.500,00€ το μήνα προκειμένου να γίνει η ίδρυση και η λειτουργία της ΕΙΚΟΝΙΚΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ. Επίσης επί τρεις μήνες μετά την έναρξη της επιχείρησης ερχόταν στην Αθήνα κάθε εβδομάδα προκειμένου να υπογράψει ότι του ζητούσε ο ..... (πήγαινε στην τράπεζα, έπαιρνε μπλοκ επιταγών, υπέγραφε όλα τα φύλλα λευκά χωρίς ποσό). Χρησιμοποιούσε προς ίδιο όφελος για δύο χρόνια το ΙΧ της επιχείρησης και γενικώς επί δύο χρόνια ήταν συνεργός του ..... για την εξυπηρέτηση των συμφερόντων της εταιρίας ..... με ΑΦΜ: ..... με απώτερο σκοπό να εξαπατήσουν το Δημόσιο και να καρπωθούν τους Φόρους που υπέκλεψαν με τις παράνομες ενέργειες τους.

Όπως προκύπτει από τα εκτεθέντα ο ..... του ..... με ΑΦΜ ..... ήταν ο ιθύνων νους (υποκρυπτόμενος) ο οποίος σχεδίασε, οργάνωσε το στήσιμο της ελεγχόμενης εικονικής επιχείρησης με απώτερο σκοπό να εξαπατηθεί το Δημόσιο και να καρπωθούν τους Φόρους που υπέκλεψαν με τις παράνομες ενέργειες τους μέσω της εταιρείας του ..... με ΑΦΜ ..... Ο ..... του

.....προσέγγισε τον ..... και τον έπεισε (προσφέροντας οικονομικά ανταλλάγματα ο οποίος τα αποδέχθηκε και έκανε χρήση αυτών ) να συστήσει την ελεγχόμενη επιχείρηση την οποία διαχειριζόταν ο ίδιος προς όφελος της ..... με ΑΦΜ ..... Το γεγονός αυτό επιβεβαιώνεται από την μαρτυρία του ..... αλλά και από τις δηλώσεις των ..... και του ..... που ενώ τους προμήθευε η ..... με ΑΦΜ ..... υλικά τους έδιδε τιμολόγια της κάποιας άλλης εικονικής επιχείρησης του ..... Οι συναλλαγές της εικονικής επιχείρησης του ..... σταματούν το έτος 2006 όπου με βάση τη δήλωση του ....., ο ..... απεβίωσε το 2006 ή το 2007. Από τον έλεγχο της ΔΟΥ ..... διαπιστώθηκε ότι με το υπ. αριθ. ....../06-08-2014 Πιστοποιητικό Οικογενειακής Κατάστασης του ..... το οποίο απέστειλε ο Δήμος ..... προκύπτει ότι ο ..... ΑΠΕΒΙΩΣΕ την .....

Σχετικά με την εταιρεία ..... με ΑΦΜ ..... για την οποία ενεργούσε παράνομα ο ..... του ..... συστήνοντας την Εικονική Επιχείρηση του ..... και διακινώντας μέσω αυτής τα προϊόντα της σε τρίτες λήπτριες επιχειρήσεις ή λαμβάνοντας Εικονικά Φορολογικά στοιχεία από αυτήν, διαπιστώθηκε ότι κατάφερε και ζημίωσε το Ελληνικό Δημόσιο μη αποδίδοντας τους αναλογούντες φόρους Εισοδήματος και Φ.Π.Α., προκαλώντας σοβαρή οικονομική βλάβη όπως περιγράφεται ακολούθως : Η Οικονομική βλάβη που υπέστη το Ελληνικό Δημόσιο από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία από την εταιρεία ..... με ΑΦΜ ..... στο όνομα της Εικονικής επιχείρησης ..... συνίσταται αφενός στο γεγονός ότι οι λήπτριες επιχειρήσεις εμφάνιζαν διογκωμένες δαπάνες και αντιστοίχως μειωμένα τα κέρδη τους και ως εκ τούτου μειώθηκε ο Φόρος Εισοδήματος που έπρεπε να αποδώσουν στο Ελληνικό Δημόσιο και αφετέρου συμψήφισαν το Φ.Π.Α των εισροών με αυτό των εκροών έτσι ώστε να αποδώσουν μειωμένο ποσό Φ.Π.Α στο Ελληνικό Δημόσιο κατά το ποσό που αναλογεί στις αξίες των εικονικών φορολογικών στοιχείων που έλαβαν. Επίσης η εταιρεία ..... με ΑΦΜ ..... ζημίωσε το Ελληνικό Δημόσιο αφού έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία αξίας 2.587.666,00 € από την επιχείρηση (του ..... ) που είχε συστήσει η ίδια και εξέδωσε μέσω αυτής προς τρίτες επιχειρήσεις φορολογικά στοιχεία αξίας 2.838.482,54 ».

**Επειδή**, δεν είναι δυνατή η επαλήθευση ότι τα υλικά που επιδείχθηκαν στον έλεγχο στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης είναι αυτά που περιγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, λόγω γενικής περιγραφής και μη δυνατότητας καθορισμού του τρόπου και του χρόνου απόκτησης τους.

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, οι εν λόγω πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. , οι οποίες κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα ατομική επιχείρηση μαζί με την από ..... έκθεση ελέγχου προσδιορισμού Φ.Π.Α. ), αναγράφουν τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504 ). Στην ως άνω έκθεση ελέγχου, επίσης, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων που στοιχειοθετούν την επιβολή του επίδικου φόρου λόγω παράβασης των διατάξεων του νόμου από την προσφεύγουσα, αλλά και γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης ότι οι υπό κρίση πράξεις και η συνταχθείσα έκθεση ελέγχου προσδιορισμού Φ.Π.Α. στερούνται επαρκούς αιτιολογίας και είναι αόριστες καθώς και ότι η φορολογική αρχή προέβη σε ανεπίτρεπτη αντιστροφή του βάρους της απόδειξης δεν ευσταθούν, καθότι οι εν λόγω εκθέσεις ελέγχου συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία των υπό κρίση πράξεων και τη δικαιολογητική βάση του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, προσδιορίζοντας επαρκώς και πλήρως οι επιβαλλόμενοι φόροι ή πρόστιμα σύμφωνα με τους ισχύοντες νόμους και διατάξεις. Περαιτέρω, είναι αναπόδεικτοι οι ισχυρισμοί της περί υπαρκτού των συναλλαγών και καλής πίστης της, ενώ αβασίμως προβάλλεται ότι, για την επιβολή του ένδικου φόρου ή προστίμου έπρεπε να έχει προηγουμένως



αποδειχθεί ο δόλος του προσφεύγοντος ή η πρόθεσή της προς απόκρυψη φορολογητέας ύλης, καθόσον, όπως έχει ήδη εκτεθεί, η διάγνωση του σκοπού αυτού δεν αποτελεί προϋπόθεση για τη στοιχειοθέτηση της φορολογικής παραβάσεως της αποδοχής εικονικού τιμολογίου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 33 παρ. 4 του Κ.Β.Σ., αλλά του ποινικού αδικήματος της φοροδιαφυγής.

### **Ως προς τον πέμπτο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής**

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 72 παράγραφος 11 του Ν. 4174/13: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί».

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 57 παρ.1 και 2 του Ν.2859/00: 1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. 2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 49 παρ.3 του Ν.2859/00: Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν.4337/15 ορίζεται ότι : οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, **εντολές ελέγχου**, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων

Περιουσιακής Κατάστασης .

**Επειδή**, σύμφωνα με την 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που έχουν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στη λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων.

**Επειδή**, η ΠΟΛ. 1100/10.4.2001 ορίζει ότι : «Το εισόδημα που προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία προσδιορίζεται καταρχήν ιδιαίτερα με το συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και προστίθεται στο εισόδημα που προσδιορίστηκε με την αρχική φορολογική εγγραφή. Όταν όμως από τα νέα (συμπληρωματικά) στοιχεία διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των λογιστικών βιβλίων και στοιχείων του υπόχρεου (ΣΤΕ 4843/1988) και εικονικότητα των καταχωρηθέντων στοιχείων και απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος ή εκπτώσεις κ.λ.π. ως προς τον Φ.Π.Α., η οποία επιβάλλει τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος ορισμένης πηγής, δεν αποκλείεται να προσδιορισθεί πλέον με το συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα από την πηγή αυτή εξωλογιστικά και ενιαία κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων (ΣΤΕ 1425-1426/2000)».

Συνεπώς, στην προκειμένη περίπτωση, έχει εφαρμογή η παράγραφος 2 του άρθρου 57 του Ν. 2859/2000, σε συνδυασμό με την παρ.3 του άρθρου 49 του ίδιου νόμου, σύμφωνα με την οποία ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι αρχικό φύλλο ελέγχου η παραγραφή είναι δεκαετής όταν περιέρχονται σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., συμπληρωματικά στοιχεία. Το υπ' αρ. πρωτ. ....../01.12.2014 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ....... αποτέλεσε νέο στοιχείο για τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ....... εφόσον περιήλθε σε γνώση του πριν την πλήρωση του οριζόμενου από τις διατάξεις δεκαετούς χρονικού διαστήματος και νομίμως η φορολογική αρχή προέβη σε επανέλεγχο των υπό κρίση χρήσεων 2004 – 2005 παρόλο που η προσφεύγουσα επιχείρηση είχε πραγματοποιήσει αυτοπεραίωση αυτών, βάσει του Ν.3296/04. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός περί παραγραφής κρίνεται απορριπτός, καθώς, όπως αποδεικνύεται από όλα τα προαναφερθέντα, οι εν λόγω χρήσεις 2004 και 2005 παραγράφονται την 31/12/2016.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από ..... έκθεση ελέγχου προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ....... επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις , κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

## Αποφασίζουμε

**την απόρριψη** της με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος ..... του ....., ΑΦΜ .....

**ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ-ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΜΕ ΒΑΣΗ  
ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ**

➤ **ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ 01/01/2004-31/12/2004**

<b>ΑΝΑΛΥΣΗ</b>		<b>ΔΗΛΩΣΗΣ</b>	<b>ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>ΔΙΑΦΟΡΑ</b>
Αξία φορολογητέων εκροών		55.914,47	58.151,05	2.236,58
Αξία φορολογητέων εισροών		41.081,46	30.331,46	10.750,00
Φόρος εκροών		10.064,60	10.467,19	402,59
Υπόλοιπο φόρου εισροών		11.619,02	9.684,02	1.935,00
Πιστωτικό υπόλοιπο		1.554,42	0,18	1.554,24
Χρεωστικό υπόλοιπο			783,35	783,35
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας			940,02	940,02
Ποσό που έτυχε έκπτωσης αδικαιολόγητα				
<b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>			<b>1.723,37</b>	<b>1.723,37</b>
<b>Υπόλοιπο φόρου</b>	για έκπτωση	1.554,42	0,18	1.554,24
	για επιστροφή			

➤ **ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ 01/01/2005-31/12/2005**

<b>ΑΝΑΛΥΣΗ</b>		<b>ΔΗΛΩΣΗΣ</b>	<b>ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>ΔΙΑΦΟΡΑ</b>
Αξία φορολογητέων εκροών		81.246,12	84.495,97	3.249,85
Αξία φορολογητέων εισροών		60.566,23	52.366,23	8.200,00
Φόρος εκροών		15.303,91	15.914,94	611,03
Υπόλοιπο φόρου εισροών		13.491,44	11.933,44	1.558,00
Πιστωτικό υπόλοιπο				

Χρεωστικό υπόλοιπο		1.812,47	5.537,00	3.724,53
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας			4.469,44	4.469,44
Ποσό που έτυχε έκπτωσης αδικαιολόγητα				
<b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>		1.812,47	10.006,44	8.193,97
<b>Υπόλοιπο φόρου</b>	για έκπτωση			
	για επιστροφή			

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ  
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α8**

α.α.

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

α.α.

**Σ η μ ε ί ω σ η :** Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).